

# Sinopse de julgados

Seja colaborador da seção *Sinopse de julgados* da  
*Revista do TRF - 1ª Região!*

Envie-nos seus dados cadastrais:

- ✓ nome completo;
- ✓ qualificação profissional;
- ✓ e-mail e telefone;
- ✓ ramo do Direito de sua preferência.

**revista@trf1.gov.br**

## Crimes de sonegação fiscal e exigibilidade do crédito fiscal

*Carlos Frederico de Oliveira Pereira\**

Sumário: Introdução. 1. Art. 83 da Lei 9.430/96-enfoque processual. 2. A insuficiência do auto de infração para fundamentar a ação penal. 3. O prévio esgotamento da via administrativa: condição objetiva de punibilidade, ou problema de tipicidade. 4. A aferição do dolo. 5. Conclusão.

### *Introdução*

Tem sido tormentoso o debate em torno da necessidade ou não de prévio esgotamento da instância administrativa-fiscal nos crimes contra a ordem tributária como condição para o Ministério Público promover a persecução penal, da

mesma forma que influências podem ter decisões judiciais em torno da exigibilidade do crédito fiscal sobre o processo penal pelo crime de sonegação fiscal. Diante da avassaladora sonegação fiscal existente no País, com as suas graves

\* Professor-Assistente de Direito Penal UnB.

consequências sociais, pois a receita para muitas atividades prioritárias do Estado restam prejudicadas, além da injustiça evidente no fato de que apenas poucos contribuem para a manutenção dos serviços públicos, mais cômodo defender-se a desnecessidade de o Ministério Público aguardar o comportamento da administração fiscal ou qualquer outra decisão judicial sobre a exigibilidade do crédito tributário.

Mais cômodo, porém, tal entendimento pode dar ensejo a ações penais descabidas, até porque, diante da irracionalidade do sistema tributário brasileiro a ocorrência do fato gerador, muitas vezes, é de difícil constatação para o próprio Fisco. Além disso, o processo penal não pode ser visto como instrumento de cobrança de tributos.

O prévio esgotamento das vias administra-

tivas para a propositura da ação penal é defendido, normalmente, com base no art. 83 da Lei 9.430/96, dispositivo que determinou a necessidade de envio do procedimento administrativo pela autoridade fiscal ao Ministério Público, somente após a conclusão do mesmo. Alguns chegaram a ver nesse dispositivo condição para a ação penal, outros, condição de punibilidade. Iniciaremos o nosso breve estudo pela análise desse dispositivo.

Também abordaremos a questão da exigibilidade do crédito fiscal discutida em processos cíveis e sua consequência sobre o processo criminal pelo crime de sonegação fiscal, situações em que não raro tem-se optado pela adoção da solução do Código de Processo Penal para as questões prejudiciais.

---

## 1. Art. 83 da Lei 9.430/96 — enfoque processual

A jurisprudência acerca da interpretação do art. 83 da Lei 9.430/96 está praticamente consolidada, no sentido de que não criou esse dispositivo qualquer condição para a ação penal e, conseqüentemente, com isso reafirmou a desnecessidade de o Ministério Público aguardar o resultado de eventual procedimento administrativo fiscal, que discuta a exigibi-

lidade do crédito tributário, para a propositura da ação penal<sup>1</sup>. Do ponto de vista processual o entendimento pretoriano não poderia ser outro, tendo em vista, em primeiro lugar, a independência de instâncias consagrada no art. 1.525 do Código Civil.

O art. 83 da Lei 9.430/96, por outro lado, não pode ser visto como uma condição da ação penal, a

---

<sup>1</sup> Assim se pronunciou o Excelso Pretório no julgamento da liminar na Adin 1.571/97

Relator: Min. Neri da Silveira – DF. 25/08/98

Ementa: Ação Direta de inconstitucionalidade. 2. Lei 9.430, de 27.12.96, art. 83. 3. Arguição de inconstitucionalidade da norma impugnada por ofensa ao art. 129, I da Constituição, ao condicionar a *notitia criminis* contra a ordem tributária à decisão final, na esfera administrativa, sobre a exigência fiscal do crédito tributário, do que resultaria limitar o exercício da função institucional do Ministério Público para promover a ação tributária. 4. Lei 8.137/1990, arts. 1º e 2º 5. Dispondo o art. 83, da Lei 9.430/96, sobre a representação fiscal há de ser compreendido nos limites da competência do Poder Executivo, o que significa dizer, no caso, rege atos da administração fazendária, prevendo o momento em que as autoridades competentes dessa área da administração federal deverão encaminhar ao Ministério Público Federal os expedientes contendo *notitia criminis*, acerca de delitos contra a ordem tributária previstos nos arts. 1º e 2º da Lei 8.137/1990. 6. Não cabe entender que a norma do art. 83, da Lei 9.430/1996 coarcte ação do Ministério Público Federal, tal como prevista no art. 129, I, da Constituição, no que concerne à propositura da ação penal, pois, tomando o MPF, pelos mais diversificados meios de sua ação, conhecimento de atos criminosos na ordem tributária, não fica impedido de agir, desde logo, utilizando-se, para isso, dos meios de prova a que tiver acesso. 7. O art. 83, da Lei 9.430/1996, não define condição de procedibilidade para a instauração da ação penal pública, pelo Ministério Público. 8. Relevância dos fundamentos do pedido não caracterizada, o que é bastante ao indeferimento da cautelar. 9. Medida cautelar indeferida.

maneira da representação nos crimes de ação pública condicionada. Na ação pública condicionada e na ação penal privada, o crime atinge diretamente o interesse particular — a esfera íntima do ofendido — e só reflexamente o interesse público, de maneira que o processo penal nesses casos pode ser considerado um

mal em si para a vítima, diante do *strepitus judicii*. O processo penal, nessas hipóteses excepcionais, respeita o interesse maior daquele que sofreu com a conduta criminosa, limitando a ação do Ministério Público, conforme a preponderância do interesse particular sobre o público, em maior grau na queixa-crime, em menor na ação pública condicionada.

Não se concebe ação pública condicionada à representação envolvendo exclusivamente interesse público. Não tem sentido uma autoridade limitar a atuação do Ministério Público, a não ser nos casos de requisição ministerial porque aí tem-se situações em que estão em jogo altos interesses políticos da Nação. A representação da autoridade tributária é mera *notitia criminis*, semelhante à representação da autoridade administrativa ao Ministério Público Federal, nos crimes contra os serviços postais art. 45 da Lei 6.538/78.

Por outro lado, observadas as peculiarida-

“ Não tem sentido uma autoridade limitar a atuação do Ministério Público, a não ser nos casos de requisição ministerial porque aí tem-se situações em que estão em jogo altos interesses políticos da Nação. ”

des da função do Ministério Público, que pode requisitar os documentos que entender necessários de qualquer autoridade pública, em face do que prescreve o art. 129, I, da Constituição, com mais razão, é impensável ver nesse dispositivo qualquer limi-

tação à função ministerial.

O Excelso Pretório e o STJ concluíram que o dispositivo em comento não teve esse alcance, não se podendo nele enxergar qualquer limitação à atuação do Ministério Público, até porque, veiculado por lei ordinária, seria flagrantemente inconstitucional, por ofensa ao art. 129, I, da Lei Maior, na medida em que esse dispositivo constitucional fundamenta o poder do Ministério Público de requisitar documentos de qualquer autoridade pública, que entender necessários para a formação de sua *opinio delicti*. Entendeu a mais alta Corte do País que o legislador impôs uma condição para a atuação das autoridades fiscais, que deverão aguardar eventual procedimento administrativo-fiscal, para só então promover a *notitia criminis* ao Ministério Público, caso sejam detectados indícios da prática de crime de sonegação fiscal. De qualquer maneira, o Ministério Público pode agir sem aguardar a conclusão desse procedimento administrativo.

---

## 2. A insuficiência do auto de infração para fundamentar a ação penal

Pensamos que a necessidade ou não do Ministério Público em aguardar o pronunciamento da autoridade administrativa ou de outra autoridade judiciária nos crimes de sonegação fiscal, quando na instância judicial a exigibilidade do

crédito tributário esteja sendo questionada, é problema de Direito material e não processual, como condição para ação penal, como muitos advogam. É verdade, contudo, que a jurisprudência considera que o auto de infração, sendo o lan-

çamento *ex officio* do tributo, ato definitivo de constituição do crédito tributário, é o suficiente para desencadear o processo penal, muito embora, com acerto, Rui Barbosa Nogueira, amparado no art. 196 do CTN (Código Tributário Nacional), lembre que “O auto de infração ou início do procedimento de lançamento nada mais deve ser do que um relatório da ocorrência que o agente presume constituir infração e a materializa em ato descritivo para levar ao conhecimento da autoridade julgadora e assim instaurar a instância contenciosa”. Mais adiante conclui: “...O auto de infração instaura a instância e mesmo que o contribuinte concorde ou não se defenda, deve obrigatoriamente haver julgamento. Se o contribuinte não se defende, deverá assim mesmo haver julgamento, embora à sua revelia, podendo até ser favorável ao contribuinte ou reconhecida a nulidade, de ofício”. (*Curso de Direito Tributário*,

Saraiva, 6ª ed., 1986, pp. 268/9).

A denúncia, com base exclusivamente no auto de infração pode revelar-se precipitada porque, a teor do art. 196 do CTN, não se tem ainda crédito tributário em definitivo, que somente ocorrerá, na esfera administrativa, após o transcurso do prazo de impugnação, além de que outras situações previstas no CTN podem afetar a exigibilidade do crédito em favor do Fisco, tais como os casos de suspensão e exclusão. Entre a lavratura do auto de infração e a exigibilidade do crédito tributário podem surgir divergências relacionadas com a análise do mesmo fato pelo Direito Penal e Tributário, podendo gerar ações penais descabidas. Exceção se faça àquelas situações em que a ilicitude é aferível *ictus oculi*, e aí o auto de infração, de fato, é mais do que suficiente. Tem-se nesses casos crime de falso como qualquer outro, como veremos mais adiante.

---

### 3. O prévio esgotamento da via administrativa: condição objetiva de punibilidade, ou problema de tipicidade.

Os crimes previstos na Lei 8.137/90 pressupõem uma ilicitude anterior no campo do Direito Tributário. Como de resto acontece com outros delitos previstos no CPB (Código Penal Brasileiro) e demais legislações penais, a ilicitude penal tem por base a violação de outros preceitos de outros ramos do Direito, pois é da natureza do Direito Penal ser sancionador, reforçando a tutela preexistente, ou seja, raramente o Direito Penal é constitutivo, no sentido de que cria isoladamente uma ilicitude. A questão é saber em que medida acontece essa anterior ilicitude no campo tributário. Pensamos que a tipicidade nesses crimes não se configura sem a exigibilidade

do crédito tributário, conclusão que prescinde do art. 83 da Lei 9.430/96.

Também são crimes sob condição. Um exemplo de crime sob condição é o falso testemunho. Segundo o que prescreve o art. 342 do CPB a afirmação falsa em um processo é o *quantum sufficit* para a caracterização do crime de falso, mas a sua persecução penal só pode ocorrer após a prolação da sentença no processo em que ocorreu o perjúrio, pois a punibilidade pode restar prejudicada com a retratação, a teor do § 3º do mesmo artigo. Com os crimes de sonegação fiscal acontece o mesmo. A punibilidade pode desaparecer em razão do pagamento anterior ao recebimento da denúncia, a teor

do art. 34 da Lei 9.249/95, dispositivo odioso, que revela a farsa do sistema penal "igualitário".<sup>2</sup>

A consumação dos crimes de sonegação fiscal, para muitos juristas, com relação aos delitos definidos no art. 1º

da Lei 8.137/90, pode ocorrer com a supressão ou redução do tributo, hipótese em que o crime será material, ou então para outros apenas com o comportamento tendente a suprimir ou reduzir os tributos, e aí teríamos crime formal. Pela redação legal, pelo menos quanto ao art. 1º da Lei 8.137/90, parece bastante claro que são crimes materiais. De qualquer maneira, tanto no art. 1º como no art. 2º a configuração do crime depende não apenas do comportamento fenomênico, traduzido, efetivamente ou não, na supressão ou redução de tributos, mas também de uma ação desencadeada na esfera administrativa pelas autoridades tributárias demonstrando que tal ocorreu.

*“ Declarado inexistente o tributo ou ausência de responsabilidade tributária, na esfera administrativa e também pelo Judiciário, mesmo que exista intenção de fraudar o Fisco nada existe a punir na esfera penal...” ”*

Eis o ponto nodal da questão, razão da controvérsia e dos conflitos que podem surgir entre as instâncias penal e civil (entenda-se também administrativa) sobre as infrações tributárias. A verificação do crime de sonegação fiscal depende dessa atuação das

autoridades fiscais, independentemente de entendermos esses crimes como materiais ou formais, pois sem a exigibilidade do crédito tributário não há de se falar em crime de sonegação fiscal<sup>3</sup>. Declarado inexistente o tributo ou ausência de responsabilidade tributária, na esfera administrativa e também pelo judiciário, mesmo que exista intenção de fraudar o Fisco nada existe a punir na esfera penal, pois desaparecerá a elementar do crime de sonegação fiscal, cujo objeto material é o tributo, que é suprimido ou reduzido. O mesmo se diga nos casos de denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, até porque aí fica clara a ausência do dolo do tipo<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> No caso de crimes contra a Previdência Social a recente Lei 1.9983/2000 deu tratamento diferenciado ao tema, de maneira que a extinção de punibilidade ocorre apenas com o pagamento antes do início da ação fiscal, art. 168-A § 2º do CPB. Após a ação fiscal pode haver perdão judicial

<sup>3</sup> Acertada a conclusão de Luiz Flávio Gomes: "No Direito Tributário sabe-se que a obrigação tributária nasce quando ocorre o fato gerador (CTN, art. 113). Surge o crédito tributário quando a obrigação se torna conhecida do Fisco (CTN art. 139). Com o lançamento constitui-se o crédito tributário (CTN, art. 142) e, partir daí, é ele exigível. Mas se houver recurso, resulta suspensa essa exigibilidade (CTN, art. 151, III). Somente a decisão final constitui o crédito definitivamente (CTN, art. 174). Em suma: enquanto não há decisão administrativa definitiva não há crédito tributário definitivo.

Sendo assim, parece inevitável que o melhor caminho, no atual contexto, inclina-se no sentido do acolhimento da tese da *prejudicialidade*, suspendendo-se o processo e a prescrição em todas as hipóteses em que esteja em jogo a exigibilidade do crédito tributário." (*Crimes previdenciários*, RT, 2001, p. 100). O único reparo que fazemos é que o fim do procedimento administrativo não torna o crédito tributário definitivamente constituído e sim o tem como inquestionavelmente exigível. Chegamos a essa conclusão a luz da Súmula 153 do antigo TFR: *constituído, no quinquênio, através de auto de infração ou notificação de lançamento, o crédito tributário, não há de se falar em decadência, fluindo, a partir daí, em princípio, o prazo prescricional, que, todavia, fica em suspenso, até que sejam decididos os recursos administrativos.*

<sup>4</sup> Em excelente monografia sobre o tema o Prof. Hugo de Brito Machado vê a necessidade de aguardar-se o desenlace do procedimento administrativo-fiscal não como uma questão de Direito Processual (condição da ação penal), mas como uma questão prejudicial, pois a tipicidade penal dos crimes de sonegação fiscal, sendo eles crimes materiais, necessita da certeza de que o tributo é devido. Proposta a ação penal, existindo controvérsia tributária, faz-se necessário suspender-se o processo criminal. Chega a essa conclusão a partir da afirmação de que os crimes previstos na Lei 8.137/90 são crimes materiais, comparando com o Direito italiano no pertinente. Pensamos que é desnecessário aferir-se se esses crimes são materiais ou formais, pois se trata de questão de adequação típica. Material ou formal os crimes em questão têm na sua elementar "tributo", de tal maneira que sem a sua exigibilidade não é possível falar-se em adequação típica, que pressupõe atividade administrativa para demonstrá-la. Note-se que o autor comentado entende que existem hipóteses de crime formal de sonegação fiscal, mas para essas hipóteses também exige o prévio esgotamento das vias impugnativas do tributo: "É certo que a Lei 8.137/90 define também crime formal, ou de mera conduta. Mesmo neste, porém, é imprescindível a existência do *tributo devido*, sem o qual o dolo específico não é possível. (Prévio esgotamento da via administrativa e ação penal nos crimes contra a ordem tributária, (...)



As situações de suspensão e exclusão do crédito tributário impedem a configuração do tipo objetivo dos delitos previstos na Lei 8.137/90. O crédito tributário não sendo exigível, não há de se falar em sonegação de tributo. Sonegar o que ainda não se apresenta como exigível?<sup>5</sup> O mesmo não se pode concluir em relação às situações de extinção do crédito tributário, art. 156 do CTN. Aqui pode haver o crime, até porque configurada a exigibilidade do crédito fiscal, a sua extinção pode fazer-se acompanhar ou ter sido precedida de fraude, tipo subjetivo próprio dos delitos de sonegação, de maneira que a extinção não afeta a configuração do crime. Pode no máximo influir na pena ou ser vista como arrependimento posterior.

É claro que existem algumas hipóteses de falso, seja material ou ideológico previstos nesse diploma, que, de plano, revelam o dolo do tipo e a exigibilidade do crédito tributário é inquestionável, por exemplo: notas calçadas ou simulação de operações mercantis; notas frias, ou ainda não emissão de notas fiscais<sup>6</sup>. A dependência com relação a eventual pronunciamento administrativo ou judicial só ocorrerá quan-

do for duvidosa a ocorrência do fato gerador não apenas para o contribuinte, mas principalmente para o Fisco. Situações que podem revelar que o contribuinte agiu movido por erro, evidenciando a atipicidade da conduta por ausência de dolo.

Pouco importa que a consumação dos crimes de sonegação fiscal ocorra com a supressão ou redução dos tributos ou atos tendentes a esse resultado, pois a caracterização da ilicitude e a persecução penal dependem do comportamento da

autoridade tributária em demonstrar a existência do fato gerador, quando exigível o tributo, após o que deve-se aferir o dolo, a intenção de fraudar insita nesses crimes. A ação penal só se impõe após exigível em definitivo o crédito tributário conclusão que também é válida quando essa

*“ É impossível conceber-se crime de sonegação fiscal sem qualquer comportamento administrativo das autoridades fiscais delineando a infração às leis tributárias...”*

mesma discussão é posta em lide extrapenal.

No nosso entendimento não basta que o crédito tributário esteja constituído pelo lançamento para a propositura da ação penal, é necessário que a sua exigibilidade não esteja afetada, razão pela qual entendemos que sem a observância da exigibilidade do crédito tributário não é possível um juízo seguro de tipicidade.

<sup>5</sup> Correta a decisão a seguir transcrita:

Ementa: Estando suspensa a exigibilidade do crédito previdenciário, pela moratória individual e não havendo outra dívida, impõe-se a expedição da Certidão Negativa de Débito. (CTN interpretado, TRF-1ª Região, Saraiva, 1995, p. 151).

Ora, concedida a moratória, ainda que ao arrepio do parágrafo único do art. 154 do CTN não nos parece possível cogitar-se de crime de sonegação fiscal. Por outro lado, o parcelamento de débito, verdadeira moratória individual, não pode ser concedido quando a autoridade fiscal verificar a incidência de qualquer hipótese de crime previsto na Lei 8.137/90. De qualquer maneira, mesmo erradamente concedida não será possível cogitar-se de crime não por ausência do tipo subjetivo, mas pela não configuração do tipo objetivo, que exige supressão ou redução de tributo, e este pressupõe, a nosso aviso, a exigibilidade do crédito fiscal.

<sup>6</sup> Em excelente monografia sobre o tema, Cristina Maria Suter Correia da Silva, Eliezer Gomes da Silva e Marcelo de Souza Alves (art. 83 da Lei 9.430/96 e art. 34 da Lei 9.249/95: Elementos para uma crítica ao Direito Penal Tributário vigente) referem-se a várias situações de sonegação fiscal cometidas através de falso, que podem ser constatados de plano, razão pela qual nada obsta que sejam de pronto noticiados às autoridades do Ministério Público. Também se referem, com acerto, a política criminal diferenciada e, portanto, injustificada introduzida pelo art. 34 da Lei 9.249/95, criando um critério negativo de seletividade criminal.

Paulo José da Costa Júnior entende que o art. 83 da Lei 9.430/96 é de índole material e criou uma condição de punibilidade, à semelhança do que acontece com a sentença declaratória de falência nos crimes falimentares, ou também com a sentença de anulação de casamento nos crimes de bigamia. Assim conclui: "Mas é cediço que não se apresenta o crime tributário sem que seja reconhecida a existência do débito tributário. Assim, parte da doutrina tem sustentado, com acerto, que o art. 83 da Lei 9.430/96 reconheceu como condição objetiva de punibilidade nos crimes tributários a declaração de exigibilidade do crédito tributário, por decisão final na esfera administrativa. Exigível o crédito, deverá a autoridade fiscal encaminhar ao Ministério Público a representação para fins penais, desde que haja elementos para tanto." (*Infrações Tributárias e Delitos Fiscais*, Saraiwa, 3ª ed., 1998, p. 112).

Defensável o seu ponto de vista, no entanto, pensamos que a exigibilidade do crédito fiscal sempre foi condição para a adequação típica dos crimes de sonegação fiscal, conclusão que vem reforçada agora com o art. 83 da Lei 9.430/96, mesmo que o Ministério Público não necessite aguardar a conclusão do procedimento fiscal. É impossível conceber-se crime de sonegação fiscal sem qualquer comportamento administrativo das autoridades fiscais delineando a infração às leis tributárias, demonstrando a existência do fato gerador, e mais do que isso, só é possível infração penal tributária quando o crédito tributário se apresenta exigível. Crime de sonegação fiscal é precedido de uma infração à lei fiscal, ou seja, ao Código Tributário Nacional e demais leis tributárias. Para que haja a ilicitude penal nesse campo é preciso, necessariamente,

haver primeiro a infração administrativa fiscal, e essa, para sua configuração, depende do que prescrevem as leis fiscais, sendo certo que a infração tributária se aperfeiçoa não com o ato de sonegação, mas quando todo o procedimento administrativo-fiscal que se inicia com o auto de infração findar com a exigibilidade do crédito tributário, esgotadas as vias de sua impugnação. A infração tributária, tanto do ponto de vista administrativo, e com mais razão do ponto de vista criminal, pressupõe atuação burocrática das autoridades responsáveis pela arrecadação, não sendo suficiente o auto de infração, salvo os casos visíveis de fraude, tampouco apenas o comportamento do agente no mundo fenomênico que, em tese, viole as normas fiscais.

Temos dúvida em afirmar ser o art. 83 da Lei 9.430/96 condição de punibilidade dos crimes contra a ordem tributária. As condições objetivas de punibilidade encontram-se fora do tipo penal. No nosso ponto de vista a exigibilidade do crédito fiscal é condição para a própria tipicidade penal. Os crimes da Lei 8.137/90 se constituem em sonegação de *tributos*, sendo insuficiente para a adequação típica apenas a sua constituição pelo lançamento, pois pode restar prejudicada, a final, no julgamento do procedimento administrativo pela autoridade fiscal. Além disso, a sonegação fiscal não existe sem o comportamento administrativo-fiscal demonstrando a sua ocorrência, sendo insuficiente a verificação do comportamento do agente. *Tributo*, dentro da ótica do crime de sonegação fiscal, deve ser entendido na sua completude e o auto de infração apenas inicia o processo de exigibilidade do crédito tributário.

Na verdade, o art. 83 da Lei 9.430/96 é até

desnecessário para sustentar-se esse entendimento, mas serve de reforço, pois evidencia, no mínimo, que o auto de infração pode não refletir um ato de sonegação fiscal.

A dependência da persecução penal em relação ao comportamento do Fisco, ou eventualmente do Judiciário caso a exigibilidade do crédito fiscal esteja sendo questionada em ação própria, é problema, portanto, de Direito material e não processual. Como esse entendimento não é seguido, ou seja, entende-se como satisfatório o auto de infração para caracterizar o crime contra a ordem tributária, podem as situações acima mencionadas gerar conflito entre os juízos penal e civil, ou entre aquele e a própria administração fazendária, causando perplexidade para o julgador penal e até mesmo injustiças. A ação penal instaurada antes de findo o procedimento administrativo-tributário pode desencadear um processo penal temerário, uma verdadeira aventura processual. Vejamos o seguinte caso:

*Penal. Crime contra a ordem tributária. Lançamento. Auto de infração. Cancelamento na instância administrativa. Ação Penal. Ausência de justa causa. Habeas corpus.*

I. Em sede de crime contra a ordem tributária, instaurada a ação penal fundada em autos de infração fiscal, a subsequente decisão administrativa, de caráter definitivo, que julga improcedente o lançamento, faz desaparecer a justa causa para o curso da ação, impondo-se o seu trancamento.

II. Recurso ordinário provido. *Habeas corpus* concedido. (STJ- RHC 8335/SP; DJ de 14/06/1999).

Na jurisprudência já se podem ver alguns casos isolados em que se exigiu a conclusão do

procedimento administrativo fiscal:

*Penal. Crime contra a ordem tributária. Ação penal instaurada antes de concluído o procedimento fiscal. Extinção da punibilidade.*

I. O tipo penal descrito no art. 1º, § 1º, da Lei 8.137/90 só pode ser caracterizado após o término do procedimento administrativo-fiscal.

II. O pagamento do tributo efetuado depois do oferecimento da denúncia, porém antes do término do procedimento fiscal e no prazo concedido pela autoridade administrativa, extingue a punibilidade do delito.

III. Se a denúncia foi oferecida antes da lavratura do auto de infração, antes mesmo de o contribuinte poder retificar sua declaração ( art. 147 do CTN ) ou mesmo pagar o tributo, vindo a ser beneficiado com o favor fiscal da extinção da punibilidade, é de ser declarada a carência de ação por falta de interesse de agir do órgão de acusação.

IV. Apelo improvido. Carência de ação decretada. (RCCR 96.01.38082-5/DF- 3ª Turma- TRF – 1ª Região; DJ de 05/09/97).

O egrégio STJ já registra decisões em que se considerou que o comportamento do contribuinte parcelando a dívida afasta a justa causa para a ação penal: O egrégio STJ já registra decisões em que se considerou que o comportamento do contribuinte parcelando a dívida afasta a justa causa para a ação penal:

*Processual Penal. Recurso especial. Crime contra a ordem tributária e econômica. Dissídio. Reexame de provas.*

I. O dissídio jurisprudencial exige, para a sua caracterização, que os requisitos dos arts. 225 do RISTJ e 541 do CPC c/c ao art. 3º do CPP estejam preenchidos.



II. Se a *quaestio* acerca do pagamento parcial do débito exige investigação fática, o recurso esbarra no óbice da Súmula 07 do STJ.

III. A intenção, concretamente explicitada, tal como no parcelamento da dívida, na dicção da douda maioria, afasta a justa causa para a *persecutio criminis in iudicio*, restando, apenas, a discussão extra penal do débito.

Recurso não conhecido. (Superior Tribunal de Justiça RESP 189145/RS- 5ª Turma, Relator Min. Félix Fischer, DJ de 21/06/99).

O término do procedimento administrati-

vo-fiscal tendente à constituição do crédito tributário nem sempre se aperfeiçoa apenas com o auto de infração, até porque pode ser revisto ainda na esfera administrativa, dentro do período de sua impugnação. Pode até acontecer uma decisão favorável ao contribuinte, no sentido de que o fato gerador nunca existiu, por exemplo. Imagine-se que a ação penal seja instaurada com base no auto de infração, mas após o prazo de 30 dias para impugnação haja revisão do lançamento !!! Da mesma forma, havendo questionamento judicial que envolva a exigibilidade do crédito fiscal convém aguardar-se.

---

#### 4. A influência de decisões judiciais na esfera cível

Tomemos como exemplo a aferição do tipo subjetivo desses crimes. O crime não se aperfeiçoa apenas com a análise do tipo objetivo, é necessário a demonstração do dolo sem o que também não se tem tipicidade.

É conveniente a esfera penal aguardar a exigibilidade do crédito tributário em situações duvidosas, sob pena de acontecer conflitos entre as instâncias penal e civil. Por exemplo: se o contribuinte recorre de uma autuação que considerou injusta, ou mesmo impetra mandado de segurança, o crédito estará suspenso, a teor do art. 151, II e IV, do CTN. Pode acontecer que o contribuinte não concorde com o valor que lhe é cobrado pelo Fisco e promova ação consignatória, art. 164 do CTN. Pode ocorrer que promova ação de repetição de indébito e se sagra vitorioso, ou mesmo ação declaratória de indébito fiscal, e até, quem sabe, discu-

ta a constitucionalidade da cobrança do tributo e a sua tese prevaleça.

Quem assim procede, *prima facie*, comporta-se de maneira incompatível com o dolo do tipo, pois os delitos fiscais, como qualquer outra infração penal, são essencialmente dolosos e a infração às leis tributárias, por si só, não são suficientes para demonstrar que o contribuinte teve a intenção de fraudar. Por exemplo: quem discute a exigibilidade de uma dívida não paga, normalmente, revela que não tem intenção de não pagar mas sim de livrar-se de uma cobrança que entende indevida, o mesmo se diga daquele que lançando corretamente as operações mercantis, é autuado em cobrança de imposto, e negocia o pagamento ao Fisco, também isso ocorre na hipótese do art. 136 do CTN, em que desaparece a fraude, sem a qual não se configura o tipo subjetivo dos crimes de sonegação fiscal. Idêntica conclusão se chega quando há dúvida com re-

lação ao lançamento tributário ou ocorrência do fato gerador, como já nos referimos anteriormente, errônea interpretação das leis fiscais. São situações em que convém aguardar-se a exigibilidade do crédito tributário. É discussão que transcende ao debate em torno da exigibilidade do crédito fiscal, como requisito do tipo objetivo, mas se tratam de questões de adequação ao tipo subjetivo do crime.

Atualmente, muitos autores defendem a tese

da aplicação das questões prejudiciais, suspendendo o processo criminal. Entendido a exibibilidade do crédito tributário como elementar do crime, não se tem o crime como aperfeiçoado enquanto não implementada a elementar. É caso de não recebimento da denúncia, caso a discussão do crédito tributário em juízo evidenciar ausência de dolo, devendo-se aguardar o final do processo cível, a fim de ter-se um juízo seguro de adequação típica.

---

## 5. Conclusão

O aguardo do término do procedimento fiscal é medida acertada para evitar-se eventuais conflitos entre os juízo penal e a instância administrativa-fiscal, excetuados os casos em que o crime de falso ficar evidenciado claramente.

*“... nos crimes de sonegação fiscal a tipicidade não se aperfeiçoa sem a exigibilidade do crédito tributário...”*

Pensamos que nos crimes de sonegação fiscal a tipicidade não se aperfeiçoa sem a exigibilidade do crédito tributário, que só pode acontecer quando todas as vias de questionamento da ocorrência do fato gerador, sejam administrativas ou eventualmente judiciais, estejam esgotadas. Certamente, alguém pode valer-se do mandado de segurança apenas como fórmula para retardar o pagamento de uma dívida que sabe exigível. Contudo, existem exceções, pessoas de bem que sinceramente não se consideram devedoras, questionam a dívida fiscal e podem até sair vitoriosas. Em casos como esses inexiste o dolo do tipo e o processo penal poderia caracterizar uma temeridade.

No nosso ponto de vista a jurisprudência do egrégio TRF da 1ª Região deveria estender-se para todos os delitos da Lei 8.137/90, excetuadas as hipóteses em que, como dito, de plano o falso revela a inequívoca intenção de lesionar o Fisco, porque aí a ilicitude tributária e a própria exigibilidade do crédito se apresentam de maneira evidente. Afora essas hipóteses a ação penal desencadeada apenas com a lavratura do auto de infração pode transformar o processo penal em meio de cobrança de tributos, e os órgãos do Ministério Público verdadeiras autoridades fazendárias. Não é essa a finalidade do processo penal e nem para isso existe a função ministerial. Não é o Ministério Público órgão encarregado de suprir as deficiências da administração tributária. O processo penal, por outro lado, não é instrumento de arrecadação, para isso existe o executivo fiscal. Tem finalidade muito mais nobre.

Proposta a ação penal com a informação de que o crédito tributário está sendo discutido no âmbito administrativo, ou mesmo em ação ajuizada no cível, deve a autoridade judiciária não re-

cebê-la, até que se aperfeiçoe a exigibilidade do crédito tributário. Caso isso ocorra no decorrer da lide penal, convém suspender a ação penal, por se tratar de questão prejudicial, a teor do art. 92 do CPP.

---

## Bibliografia

Ruy Barbosa Nogueira, *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1986

Silva, Cristina Maria Suter da, SILVA, Eliezer Gomes da, Alves, Marcelo de Souza. "Art. 83 da Lei 9.430/96 e Art. 34 da Lei 9.249/95", *Revista jurídica do Ministério Público do Paraná*, Araucária, pp. 399/432. 1998,.

Martins, Ives Gandra da Silva, (coord.) , *Crimes Contra a Ordem Tributária*, São Paulo: Rev. Dos Tribunais, 1998.

Gomes, Luiz Flávio, *Crimes Previdenciários*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

Brasil, *Código Tributário Nacional Interpretado*, São Paulo: Tribunal Regional Federal-1ª Região, Saraiva, 1995. 240 p.



# Breve análise comparativa do Sistema Jurídico Brasileiro e do Norte-Americano

Josaphá Francisco dos Santos\*

## I. Introdução

O presente trabalho se propõe a realizar uma análise comparativa dos sistemas jurídicos brasileiro e norte-americano, tomando como parâmetro básico os textos das palestras proferidas pelo juiz Federal Norte-Americano Peter J. Mesite e pelo Ilustre Dr. Saulo Ramos.

Esse trabalho, além de fundamentar-se nas

palestras mencionadas, busca ainda subsídios em outras fontes doutrinárias; haja vista ser uma visão do autor à luz dos seus conhecimentos, mas também uma visão, partindo-se das diferenças constitutivas do processo de formação do ordenamento jurídico de cada um dos países, analisar-se-á, a seguir, as principais disparidades institucionais.

---

\*Advogado Assistente da coordenação do Curso de Direito do UniCEUB, encarregado da Seção de Direito Processual e Disciplina Aplicada Optativa.